



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10467.720102/2012-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.430 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2021
Recorrente WELLINGTON JOSE BARROS BENICIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008

SOLIDARIEDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. LIMITES.

Seja qual for o entendimento que se queira sustentar quanto o espectro de aplicação do art.124, I, do CTN, o “*interesse comum*” havido entre o sujeito passivo solidário e o contribuinte existiria, apenas e tão somente, em relação aos fatos geradores quanto aos quais o contribuinte e o sujeito inquinado solidário, compartilhem o aludido interesse. Não há, portanto, solidariedade quanto a outros fatos apurados no processo, e que tenham resultado no lançamento ora polemizado, se, quanto a eles, não foi demonstrado qualquer vínculo (seja pela prática do próprio fato gerador, seja pela prática de atos ilícitos).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Sergio Abelson (suplente convocado), Fabiana Okchstein Kelbert e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de auto de infração lavrado para exigir da empresa Construtora Planalto Ltda. crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ - e, reflexamente, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL -, a contribuição para o PIS e a COFINS.

Todas as exações foram apuradas nos anos-calendários de 2007 e 2008, em decorrência da constatação de omissão direta de receitas, uma vez que as declarações fiscais da empresa haviam sido zeradas, não obstante ter percebido valores pagos por diversas prefeituras municipais, como contrapartida de serviços contratados mediante consertos licitatórios.

O IRPJ e a CSLL foram objeto de arbitramento, ao passo que as demais exações destinadas à previdência foram submetidas ao recolhimento mensal, na modalidade cumulativa.

Demais disso, foram incluídos no polo passivo da autuação diversas pessoas físicas, dentre elas, o real proprietário da contribuinte anteriormente mencionada, o Sr. Marcos Tadeu Silva (que admitiu, expressamente, ser o administrador da contribuinte, mesmo não constando dos seus atos constitutivos) e, ainda, todas aquelas identificadas pela D. Autoridade Lançadora que tenha, de qualquer forma, contribuído para a prática de fraude à licitação. Os relatos trazidos pela Fiscalização, dão conta de que o Sr. Tadeu “emprestou” a Construtora Planalto à terceiros para que estes executassem obras públicas sem se submeter às exigências editalícias e às limitações impostas pela Lei 8.666/91. Assim, as preditas Prefeituras remuneravam a Construtora Planalto que, após reter um percentual a título de comissão, repassava o restante aos reais executores das obras.

Por conta disso, isto é, do fato ilícito afeito à lei de licitações e, ainda, do proveito econômico percebido pelas ditas pessoas físicas, imputou-lhes a solidariedade passiva tributária com base nos preceitos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

Contra a autuação supra, apenas os Srs. Wellington Jose Barros Benicio, Carlos Antônio Cavalcanti Albuquerque e Fernando Brito Lira opuseram defesas administrativas, as quais foram julgadas improcedentes pela DRJ de Recife. Como os consequentes recursos interpostos por estes dois últimos foram (curiosamente) autuados em outros dois processos (v. despacho de e-fls 2.417/2.419), me permitam limitar a descrição à seguir apenas aos argumentos despendidos pelo Sr. Wellington (por uma questão de economia).

E, realmente, em sua defesa (e-fls. 2.141/2.147), o Sr. Wellington reprisa, de forma mais elaborada, as informações que já havia prestado durante a fase instrutória (reproduzidas no TVF à e-fls. 52/54). Em linhas gerais, sustentou que, de fato, tomara de empréstimo a documentação da empresa Construtora Planalto para participar, e vencer, uma licitação promovida pelo Município de Cuité/PB. Em razão disso, recebeu, como contrapartida, o valor pago pela aludida Municipalidade, deduzida a importância relativa à comissão devida Sr. Tadeu (3%).

A partir daí, afirmou não ter praticado atos que pudessem tipificar as hipóteses de responsabilidade tributária (como aquela prevista pelo art. 135 do CTN), e, outrossim, que jamais poderia ser compelido ao pagamento integral do crédito tributário quando o valor por ele percebido era apenas aquele contido nos cheques trazidos à e-fls. 1.553/1.556, pago pela prefeitura acima tratada. Diante disto, e com espeque no princípio da proporcionalidade, pediu a procedência de seu pleito para afastar a solidariedade imposta.

In casu, a Turma julgadora de primeiro grau, além de cravar a constituição em definitivo do crédito tributário (ante a inação da contribuinte, Construtora Planalto Ltda.), considerou suficientemente demonstrado o interesse comum a que alude o citado art.124, I, do CTN, mormente a luz do compartilhamento dos ganhos econômicos provenientes da prática fraudulenta intentada pela empresa, sob a batuta de seu sócio de fato (Sr. Marcos Tadeu Silva). Os argumentos contidos neste *decisum* (juntado a e-fls. 2.360/2.368) foram resumidos em ementa cujo teor se reproduz a seguir:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE DE FATO. PESSOAS ESTRANHAS AO VÍNCULO SOCIETÁRIO.

Evidenciado o vínculo de fato entre pessoas físicas estranhas ao quadro societário e a empresa autuada, regular é a atribuição de responsabilidade solidária, por interesse comum nas situações que se constituíram em fatos geradores das obrigações autuadas.

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO ARBITRADO. MULTA APLICADA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

O Sr. Wellington foi cientificado do teor do acórdão acima em 27 de fevereiro de 2012 (AR de e-fl. 2.402), tendo interposto o seu recurso voluntário em 19 de março daquele mesmo ano (e-fl. 2.403).

Por meio deste, além de pedidos meramente protocolares (afeitos à tempestividade, à competência desta Seção e à dispensa de arrolamento de bens para se recorrer), deduziu uma preliminar de mérito atinente à uma alegada impossibilidade de se imputar a responsabilidade tributária no curso do processo administrativo. Segundo ele, semelhante mister, pelo que se depreende das razões recursais, recairia, exclusivamente, sobre os ombros da PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – e somente poderia ser realizado nas ações executivas promovidas perante o Poder Judiciário.

Passo seguinte, o recorrente, em certa medida, inova os argumentos até então despendidos para defender a redução do espectro de aplicação do art. 124, I, do CTN, notadamente a luz de entendimento mais restritivo concernente à expressão “*interesse comum*”. Afirmar, assim, que a solidariedade encartada no preceptivo retro estaria adstrita aos contribuintes dos tributos, não se prestando para imputar a responsabilidade tributária à terceiros que não realizem o seu fato gerador.

Já mais ao fim, retomou a discussão travada na sua impugnação quanto ao fato de não poder ser responsabilizado pela integralidade do crédito tributário quando, comprovadamente, teria percebido apenas uma pequena quantia em relação ao montante total autuado. Premeu, então, pelo provimento de seu apelo.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I DA ADMISSIBILIDADE.

O recurso é tempestivo e, sobre isso, inexistem maiores dúvidas. A única questão que realmente traz alguma perplexidade diz respeito à argumento inovador trazido apenas nesta instância, respeitante à interpretação mais restritiva dos ditames do art. 124, I, do CTN.

Que, de fato, o interessado não aventou semelhante questionamento em sua defesa, é inegável; mas a se considerar que a única matéria debatida no feito é a solidariedade passiva tributária aventada pelo dispositivo supra, é quase impossível enfrentar as razões que já haviam sido trazidas pela empresa na primeira oportunidade, sem nos reportarmos à compreensão daquela regra legal.

Neste passo, mesmo que a questão afeita ao espectro de aplicação do art. 124, I, do CTN, não tenha sido diretamente abordada pela empresa, a compreensão e resolução do litígio passa, inadvertidamente, pela análise e esmiuçamento dos aspectos da norma de sujeição passiva em testilha.

Assim, preenchidos todos os pressupostos de cabimento, tomo conhecimento do recurso.

II DA PRELIMINAR AVENTADA PELA PARTE INSURGENTE.

Em linhas gerais, o que defende o recorrente neste ponto é a incompetência da autoridade fiscal para impor a responsabilidade ou a solidariedade passiva tributárias à quem quer que seja. E esta “tese”, diga-se, é absolutamente descabida.

Com efeito, o lançamento tributário é o momento, efetiva e legalmente, previsto para, verificando-se a concretização do fato-tipo, apurar-se a obrigação, **definir-se o sujeito passivo** e aplicar as penalidades, quando cabíveis. É o que diz o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

De se lembrar que o CTN trata do sujeito passivo como gênero do que são o contribuinte e o responsável (art. 121) de sorte que, ao empregar a expressão "*sujeito passivo*", o preceito acima transcrito não limita a atividade da autoridade administrativa à determinação do contribuinte, mas, sim, de todos os agentes aos quais a obrigação lhes seja imputável.

E, outrossim, o fato de não ter ocorrido o julgamento definitivo do lançamento não lhe impõe a pecha de inexistente; o ato de lançamento existe, material e formalmente, e gera efeitos concretos. Os recursos contra ele manejados, diga-se, **apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário ali estampado, na forma do art. 151, III, do Código Tributário.**

Por fim, vale destacar, se a fiscalização não apurar a sujeição passiva no ato do lançamento (com base no art. 124 ou mesmo outros preceptivos), mediante exposição dos fatos

que identifiquem o predito interesse comum, ela impedirá, inclusive, a cobrança judicial deste crédito em relação aos terceiros. Assim já entendeu o Superior Tribunal de Justiça por ocasião da edição da Súmula 430:

SÚMULA N. 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

Ainda que esta súmula se volte para a hipótese de responsabilidade tributária contemplada no art. 135, III, do CTN, o direito de fundo por ela abarcado também se aplica ao caso vertente, já que, depois de definitivamente lançado o crédito, torna-se impossível acrescentar-lhes novos motivos de fato e de direito, ainda que para alterar a composição do próprio polo passivo (sob pena de desrespeito à regra encartada no art. 145 do CTN).

Afasta-se, assim, esta preliminar.

II MÉRITO.

II.1 Prefacialmente.

Não discordo, em absoluto, das considerações propostas pelo sujeito passivo, acerca das disposições do art. 124, I, do CTN. Realmente, e respeitados os entendimentos contrários, a expressão “interesse comum” de que trata o art. 124, I, não pode comportar uma concepção absolutamente laica a ponto de permitir o inferir (interesse comum) em todas as situações em que se divise uma interseção qualquer, seja entre as condutas, seja até mesmo quanto a possíveis proveitos econômicos observados como decorrência da prática do fato gerador da exação.

Aliás, diga-se, é justamente a segunda expressão empregada pelo aludido art. 124, I, que permite qualificar e delimitar o espectro de aplicação deste preceptivo, mormente porque, o aludido interesse tem que estar, necessariamente, vinculado ao fato-tipo, fato signo-presuntivo ou fato jurígeno descrito na hipótese de incidência da norma jurídica tributária. E, neste diapasão, calha trazer a colação as disposições constantes do art. 114, *caput*, do CTN, segundo o qual o “*fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”.

A obrigação principal, vejam bem, é, a teor do art. 114, conformada pelo próprio tributo (e as multas decorrentes de seu inadimplemento). Noutro giro, e conforme definição extraível do art. 3º, do predito Código Tributário, “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Por isso mesmo, quando o art. 124, I, estabelece um necessário vínculo entre o “interesse comum” e o “fato gerador”, ele, inegavelmente, está se referindo aos interesses que se voltam para realização daquela situação tida e havida como necessária à materialização da obrigação concernente ao tributo (imposição decorrente de lei, que não se refira à sanção por ato ilícito).

Renovando-se as necessárias *vênias* à quem não compartilha da posição agora posta (e sei que são maioria, ao menos no seio deste Conselho), mas a inserção do ato ilícito no núcleo típico da regra de imposição solidária prevista no art. 124, I, é, senão, inegável ativismo jurídico, ultimado, inclusive, pelo famigerado Parecer Normativo Cosit de nº 4/2018... até porque

o ato ilícito busca, contrariamente ao sentido mínimo das palavras empregadas pelo preceptivo em questão, ilidir a ocorrência do fato gerador (ou, quiçá, impedir o seu conhecimento).

O ato ilícito, enquanto núcleo típico de uma norma sancionadora, ainda que se proponha a impor a responsabilidade tributária, tem que estar explicitamente descrito no antecedente, seja por uma questão lógica, seja por força do princípio da legalidade (e em respeito ao próprio Código Tributário Nacional). Neste sentido, pude me manifestar em obra recente de minha autoria e na qual pude externar, com mais detalhes, essa premissa:

A toda evidência, o entendimento em questão ignora a própria sistematização das hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, em que o ato ilícito é inserido de forma clara e expressa como pressuposto da aplicação dos casos de sujeição passiva, especialmente, aquelas preconizadas pelos arts. 134, 135 e 137. Em linhas gerais, quando o legislador quis efetivamente transferir a responsabilidade como decorrência da constatação de um ato ou fato ilícito imputável a terceiros, ele o disse expressamente, até mesmo para atender ao comando inserto no art. 121, II, do CTN e, mais, ao próprio princípio da legalidade.¹

Mas, mais que isso, a própria estrutura do art. 124, I, não permite aplicar este preceptivo enquanto norma sancionadora, impositiva de uma hipótese de responsabilidade tributária. Com efeito, é materialmente impossível que, de uma mesma regra legal, se extraia, há um só tempo, um norma de conduta que contemple em seu antecedente um fato ou ato lícito, com consequência não sancionadora, e outra que, com a previsão, *in abstracto*, daquele mesmo ato/fato inicialmente tido como lícito, proponha, em seu consequente, a imposição de uma sanção:

E sem o ato ilícito enquanto elemento de conexão, a pretensão de se estender a regra em questão a quem percebe os frutos de um dado ato/fato ou negócio cai por terra, ou, de outra sorte, todo e qualquer sócio de empresas autuadas seria responsabilizável pelo implemento da obrigação tributária (algo, diga-se, inconcebível do ponto de vista técnico, lógico ou mesmo moral).

Outrossim, o art. 124 não admite a interpretação econômica de seus dizeres porque, para tanto, era, e é, imperioso que o próprio Direito fizesse o necessário recorte linguístico e a consequente qualificação do fato proveniente deste outro sistema social (a economia), a fim de que sua apreensão pelo sistema jurídico respeite o arquétipo normativo que lhe é próprio.

Assim, quando parte da doutrina afirma que o interesse a que alude o art. 124, I, é, e só pode ser, jurídico, assim o faz porque a expressão em tela somente pode ser apreendida a partir do código linguístico próprio do direito, absorvido e positivado dentro quadro jurídico-normativo.

A percepção de benefícios advindos da concretização de atos tendentes a ocultar, retardar ou, mesmo, dissimular a materialização do fato tipo da obrigação, tem relação direta com o ilícito praticado e não com o fato gerador que, insista-se, sempre descreve uma conduta juridicamente lícita.

¹ FONSECA, Gustavo Guimarães. A Solidariedade Passiva Tributária e as suas interpretações antinômicas. 1ª ed., São Paulo: Editora Dialética, 2021, p. 104.

O problema do caso presente, todavia, é que o recorrente, claramente, praticou o fato gerador das exações ao tomar de empréstimo a empresa Construtora Planalto Ltda. Ele manteve para com o fato gerador interesse comum porque, efetivamente, foi ele, ao fim de contas, quem prestou o serviço e, neste passo, percebeu receitas (tributáveis pela COFINS e pela contribuição para o PIS) e obteve lucro (fato signo presuntivo objeto do IRPJ e da CSLL).

Há sim, circunstâncias fáticas, inclusive admitidas pelo interessado, que deixa extreme de dúvidas a ocorrência do núcleo típico do art. 124, I, do CTN ao caso vertente. Isto não significa dizer, todavia, que a imposição da solidariedade ao recorrente tenha sido feita de forma correta. E sobre isso passaremos a discorrer a seguir.

II.2 O caso concreto e o lançamento em relação ao sujeito passivo.

Se, de um lado, o interessado somente se insurge quanto a interpretação que entende correta acerca do art. 124, I, em seu recurso voluntário, e desde a primeira oportunidade, afirmou que a sua conduta teria dado azo à realização de apenas um dos fatos geradores examinados no corpo do auto de infração. Em linhas gerais, e como se extrai do próprio TVF, o interessado participou de um certame licitatório que, por sua vez, resultou no pagamento de cheques (e-fls. 1.553/1.556) relativos a um contrato, no valor de pouco mais de R\$ 14.000,00. Os aludidos cheques foram emitidos em julho e agosto de 2008.

Neste passo, seja qual for o entendimento que se queira sustentar quanto o espectro de aplicação do art. 124, I, o “*interesse comum*” havido entre o sujeito passivo solidário e o contribuinte existiria, apenas e tão somente, em relação aos dois pagamentos acima tratados. Não haveria, por óbvio, nenhuma interseção entre a conduta inclusive confessada pelo recorrente e todas as demais receitas omitidas pela empresa, em relação à contratos públicos fraudados mediante avenças pactuadas com os demais devedores solidários apontados no curso da ação fiscal.

E que nem se diga que os cheques referidos pela Fiscalização seriam meramente exemplificativos e que atestariam a existência de um interesse comum ao longo de todo o período fiscalizado. Primeiramente, porque este tipo de presunção é incompatível com a regra encartada no art. 142 do CTN. E, em segundo lugar, porque, como já dito, o próprio relatório anexado a autuação aponta para fatos que teriam contribuído para a infração “omissão de receitas” vinculados a terceiros que não o recorrente (sem qualquer tipo de relação comprovada entre tais terceiros e o ora insurgente).

Se estivéssemos tratando da responsabilidade prevista pelo art. 135, III, do CTN, o raciocínio acima não se aplicaria (como já pude me manifestar no passado), já que este último preceptivo impõe a responsabilidade pelo crédito tributário e não, apenas, pela “*situação que constitua o fato gerador*” – núcleo típico do art. 124, I. O limitador contido neste último artigo deixa extreme de dúvidas que os sujeitos inquinados solidários só podem ser compelidos pela obrigação que exsurja desta situação, quanto a qual, o contribuinte e o sujeito passivo, compartilhem o interesse.

Pois bem. Como se extrai do documento juntado à e-fl. 167, em julho de 2008 foram empenhados pelo Município de Cuiabá, dois valores de R\$ 7.160,12 e R\$ 8.000,00, sendo que, conforme a nota de empenho de e-fl. 761, desta última quantia, foi descontada, a título de retenção (ISSQN), a importância de R\$ 160,00, resultando num pagamento líquido de R\$

7.840,00. Este montante é, precisamente, um dos valores recebidos pelo recorrente, representado pelo cheque trazido à e-fls. 1.555.

O segundo valor pago ao interessado, na monta de R\$ 7.017,12, aparentemente se refere aquele menor, tratado pela aludida nota de empenho, embora este Relator não tenha identificado qualquer documento ou justificativa similar àquela vista no pagamento de R\$ 8.000,00 também empenhado. É possível que este pagamento de R\$ 7.017,12 também seja o valor líquido do contrato, deduzida, assim, a parcela do ISSQN (ainda que, aplicando-se a respectiva alíquota – 2% - chegue-se a uma quantia apenas similar a esta e não idêntica).

Estes valores, somados, perfazem a monta de R\$ 15.160,12, e se refeririam aos serviços descritos na nota fiscal apresentada à e-fl. 759, que foram apropriados pela fiscalização no demonstrativo de e-fl. 2.075. Assim fica claro que tais importâncias compuseram a base de cálculo mensal utilizada tanto para o arbitramento do IRPJ e da CSLL, como para o cálculo das contribuições previdenciárias (PIS e COFINS).

Pelo que foi exposto até aqui, seria possível, sim, impor-se a solidariedade ao recorrente. Todavia, o interesse comum tratado pelo art. 124, I, do CTN, insista-se, seria verificado apenas naquela situação quanto a qual o insurgente manteve uma relação (direta, diga-se), limitando-se, assim, a obrigação, aos valores por ele percebidos, como contraprestação pelos serviços prestados ao Município Cuitegi.

Neste passo, o valor a ser imposto ao interessado seria, tão só, de R\$ 1.950,49 , (aos quais devem ser computados os competentes encargos penais e moratórios) conforme planilha abaixo reproduzida:

TRIBUTOS	BC	COMPETÊNCIA	ALÍQUOTA	VALOR
IRPJ	R\$ 5.821,48 (38,4% x 15.160,12)	3º Trimestre de 2008	15%	R\$ 873,22
CSLL	R\$ 5.821,48 (38,4% x 15.160,12)	3º Trimestre de 2008	9%	R\$ 523,93
PIS	R\$ 15.160,12	Julho de 2008	0,65%	R\$ 98,54
COFINS	R\$ 15.160,12	Julho de 2008	3,00%	R\$ 454,80

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário a fim de afastar, em parte, a solidariedade passiva tributária, mantendo-se a exigência, quanto ao insurgente, apenas em relação aos valores apurados na planilha constante do subtópico II.2, acima, aos quais, insista-se, devem ser computados os necessários encargos de multa e juros.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Fl. 9 do Acórdão n.º 1302-005.430 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10467.720102/2012-63